

# Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung

Steuerberater Dr. DIRK E. MEYER-SCHARENBERG, München

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <p>I. Problemstellung</p> <p>II. Dogmatische Grundlagen der bisher im Schrifttum vertretenen Standpunkte</p> <p>    A. Splitter- oder Übertragungstheorie</p> <p>        1. Darstellung</p> <p>        2. Stellungnahme</p> <p>    B. Duldungs- oder Herstellungstheorie</p> <p>        1. Darstellung</p> <p>        2. Stellungnahme</p> <p>III. Eigener Lösungsvorschlag</p> <p>    A. Tatbestand der Nutzungsüberlassung</p> | <p>B. Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung</p> <p>    1. Einräumung des Nutzungsrechts</p> <p>    2. Behandlung des Nutzungsentgelts</p> <p>    3. Nutzungsentnahme und Nutzungseinlage</p> <p>    4. Vorzeitige Beendigung der Nutzungsüberlassung</p> <p>        4.1 Unentgeltlicher Verzicht</p> <p>        4.2 Entgeltlicher Verzicht</p> <p>            4.2.1 Behandlung beim Eigentümer</p> <p>            4.2.2 Behandlung beim Nutzungsberechtigten</p> <p>    5. Entgeltlicher Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis</p> <p>IV. Schlußbemerkung</p> |
|--|---|

### I. Problemstellung

Das Thema „Nutzungsüberlassung“ ist ein Dauerbrenner. Hierfür gibt es zwei Gründe:

- (1) Der erste Grund ist die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter.
- (2) Der zweite Grund ist die Vorstellung, die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen dinglichen<sup>1</sup> und obligatorischen<sup>2</sup> Nutzungsverhältnissen könnten eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen rechtfertigen.

Während in der Fachwelt bisher kaum jemand die Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten in Frage stellt, herrscht Uneinigkeit darüber, ob es gerechtfertigt ist, die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen dinglichen und obligatorischen Nutzungsverhältnissen auf die Besteuerung durchschlagen zu lassen. Die Rechtsprechung jedenfalls hält unterschiedliche Rechtsfolgen für unvermeidlich. Das kann zu eklatanten Ungerechtigkeiten führen. Nur weil beispielsweise ein Vorbehaltsnießbraucher aus Gründen der Kosteneinsparung auf die Eintragung seines Nießbrauchrechtes ins Grundbuch verzichtet, soll er keine Abschreibungen auf das ihm zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut geltend machen können. Im Schrifttum wird diese Ungleichbehandlung sich wirtschaftlich kaum unterscheidender Sachverhalte überwiegend abgelehnt. Unklarheit herrscht auch in der Frage, bei welcher Person das Wirtschaftsgut Nutzungsrecht erstmals entsteht. Wird es vom Eigentümer hergestellt und auf den Nutzungsberechtigten übertragen? Oder entsteht es originär in der Hand des Nutzungsberechtigten? Auch von dieser Frage hängen die Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung ab. Bei derart unterschiedlichen dogmatischen Ausgangsbasen ist es kein Wunder,

daß heute kaum noch jemand in der Lage ist, die Rechtsentwicklung abzuschätzen.

Natürlich ist es denkbar, die Rechtsfolgen einer Nutzungsüberlassung auf der Basis der Wirtschaftsgutvorstellung zu entwickeln. Wenn die sich dabei ergebenden Lösungen jedoch mit der Rechtslage nicht in Einklang zu bringen sind, stellt sich die Frage, ob es zweckmäßig ist, an einer Vorstellung festzuhalten, die offenbar nicht zu richtigen Ergebnissen führt. Eine Theorie – und nichts anderes ist die Vorstellung von der Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungsrechte – ist nur dann brauchbar, wenn ihre Anwendung auf den Einzelfall zu einer Lösung führt, die mit dem Gesetz vereinbar ist. In diesem Sinne ist die Wirtschaftsgutvorstellung keine zweckmäßige Theorie, was im folgenden deutlich gemacht werden soll.

### II. Dogmatische Grundlagen der bisher im Schrifttum vertretenen Standpunkte

#### A. Splitter- oder Übertragungstheorie

##### 1. Darstellung

Im Zivilrecht ist unbestritten, daß sowohl dingliche als auch obligatorische Nutzungsrechte Vermögensgegenstände sind und sogar Gegenstand einer Sacheinlage<sup>3</sup> sein können. Umstritten ist allerdings, wie die Entstehung dinglicher Nutzungsrechte (Nießbrauch, Erbbaurecht usw.) rechtsdogmatisch erklärt werden kann. Eine der beiden im zivilrechtlichen Schrifttum vertretenen Theorien ist die Splittertheorie. Sie geht von einer Aufteilung des umfassenden Eigentumsrechts in ein Nutzungsrecht und ein Substanzrecht

<sup>1</sup> Nießbrauch (§ 1030 BGB); Erbbaurecht (§ 1 ErbbRV); Wohnungsrecht (§ 1093 BGB); Dauerwohnrecht (§ 31 Abs. 1 WEG); Dauernutzungsrecht (§ 31 Abs. 2 WEG); ausschließliche Lizenz (§ 15 Abs. 2 PatG i. V. m. § 31 Abs. 3 UrhG); Verlagsrecht (§ 8 VerlG).

<sup>2</sup> Miete (§ 535 BGB); Pacht (§ 581 BGB); Leihe (§ 598 BGB); einfache Lizenz (§ 15 Abs. 2 PatG i. V. m. § 31 Abs. 2 UrhG); Leasingvertrag; Grundstücksausbeutevertrag.  
<sup>3</sup> § 27 Abs. 2 AktG.

aus<sup>4</sup>. Die Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechts soll zu einer qualitativen Teilung des Eigentumsrechts führen. Das vom Eigentumsrecht abgespaltene Nutzungsrecht stellt sich als „Eigentumssplitter“ dar. Beim Zuwendungsnutzungsrecht verbleibt dem Eigentümer mit dem Substanzrecht nur ein ausgehöhltes Eigentum. Beim Vorbehaltsnutzungsrecht behält der bisherige Eigentümer das abgespaltene Nutzungsrecht zurück. Das ausgehöhlte Eigentum wird übertragen. Zivilrechtlich ist die Splittertheorie nur auf dingliche, nicht aber auf obligatorische Nutzungsrechte anwendbar, weil der obligatorisch Nutzungsberechtigte das überlassene Wirtschaftsgut nicht kraft eigenen originären Rechts, sondern aufgrund eines vom Eigentümer abgeleiteten Rechts nutzt.

Im Steuerrecht wird die Splittertheorie von manchen Autoren nur auf dingliche Nutzungsverhältnisse angewendet, was zwangsläufig zur Ungleichbehandlung dinglicher und obligatorischer Nutzungsüberlassungen führt. Andere meinen, die Theorie steuerlich auch auf obligatorische Nutzungsverhältnisse übertragen zu können<sup>5</sup>.

Nach der Splittertheorie<sup>6</sup> führt die Einräumung eines (dinglichen oder obligatorischen) Nutzungsrechts steuerlich zur Aufspaltung des genutzten Wirtschaftsgutes und des damit verbundenen Aufwandspotentials. In der Hand des Eigentümers entstehen zwei Wirtschaftsgüter, denen das ursprüngliche Aufwandspotential anteilig zuzurechnen ist. Eine anschauliche Darstellung des Aufspaltungsvorganges gibt *Wichmann*<sup>7</sup>. Danach soll die Einräumung eines Nutzungsrechts zu einer Wertminderung des Nutzungsgegenstandes führen, die im Wege einer AfaA berücksichtigt werden kann. Der Abschreibungsaufwand ist Herstellungsaufwand für das neu entstandene Wirtschaftsgut Nutzungsrecht.

Das Wirtschaftsgut Nutzungsrecht entsteht zunächst in der Hand des Eigentümers. Dieser überträgt es anschließend auf den Nutzungsberechtigten. Aus der Sicht des Nutzungsberechtigten liegt ein derivativer Erwerb des Nutzungsrechts vor. Nach der Splittertheorie ist die Einräumung eines Nutzungsrechts somit als Übertragung des Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht zu behandeln, weshalb man auch von einer Übertragungstheorie sprechen kann. Die entgeltliche Nutzungsüberlassung ist als Veräußerung des Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht, die unentgeltliche Nutzungsüberlassung als Schenkung des Nutzungsrechts zu behandeln.

## 2. Stellungnahme

Besonders deutlich wird die Unvereinbarkeit der Übertragungstheorie mit dem geltenden Einkommensteuerrecht, wenn man sie konsequent auf entgeltliche Nutzungsüberlassungen im Bereich der Überschusseinkünfte anwendet. Der Vorgang wäre als entgeltliche Übertragung eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes grundsätzlich nicht steuerbar. Das würde bedeuten, daß der Eigentümer ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt nicht zu versteuern hätte, weil der Verkauf eines Nutzungsrechts eine bloße Vermögensumschichtung im Privatbereich darstellt. Für dingliche Nutzungsverhältnisse wird diese Behandlung von v. *Selzam*<sup>8</sup> und anderen Vertretern der Splittertheorie<sup>9</sup> tatsächlich ernsthaft gefordert. Wäre die Auffassung richtig, gäbe es bald keine Miet- und Pachtverträge mehr, sondern nur noch entgeltliche Nießbrauchbestellungen. § 21 Abs. 1 EStG könnte wegen Bedeutungslosigkeit ersatzlos gestrichen werden. Zu Recht hat das Bundesverfassungsgericht<sup>10</sup> eine auf die Qualifizierung eines Nießbrauchentgelts als Kaufentgelt gerichtete Verfassungsbeschwerde wegen mangelnder Aussicht auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen. Wenn aber nicht einmal die Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechts steuerlich als Veräußerungsvorgang betrachtet werden kann, muß dies für die Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte erst recht gelten. Auch der BFH<sup>11</sup> hat stets entschieden, daß es für die Frage der Steuerbarkeit eines Nutzungsentgelts nicht darauf ankommt, ob die Überlassung eines der in § 21 EStG genannten Wirtschaftsgüter im Rahmen eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsverhältnisses erfolgt. Nießbrauchentgelte, Erbbau- und Förderzinsen, Leasing-, Charter- und Lizenzgebühren fallen ebenso unter § 21 Abs. 1 EStG wie Miet- und Pachtzinsen. Die Übertragungstheorie ist daher für einkommensteuerliche Zwecke unbrauchbar.

## B. Duldungs- oder Herstellungstheorie

### 1. Darstellung

Der zivilrechtlichen Splittertheorie hielt *Hirsch* schon frühzeitig die sog. Duldungstheorie entgegen. Danach sollen die beschränkten dinglichen Rechte nicht durch eine Teilung des Eigentumsrechts, sondern durch eine

4 Vgl. *Krückmann*, Beschränkter Rechtserwerb oder qualitative Teilung nach römischem Recht, AcP Bd. 103, Tübingen 1908, S. 139 ff., 145 ff.; v. *Thur*, Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, 2. Bd. Erste Hälfte, München/Leipzig 1914, S. 63 ff.; *Heck*, Grundriß des Sachenrechts, Tübingen 1930, S. 79 ff.

5 Vgl. z. B. *Stadie*, Zur Einlage von Nutzungsrechten in das Betriebsvermögen, DB 1984, 578 ff.

6 Vgl. z. B. *Littmann/Nieland*, 14. Aufl. 1985, §§ 4, 5 EStG Anm. 837 (S. 487).

7 Vgl. *Wichmann*, Herstellung von Rechten – dargestellt am Beispiel des Nießbrauchs und der GmbH-Anteile, BB 1986, 28 ff.

8 Vgl. v. *Selzam*, Der Erbbauzins aus steuerrechtlicher Sicht, DB 1963, 1334 ff.

9 So z. B. *Felix*, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis,

StKongRep. 1975, S. 405 (420); *Hilger*, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. Köln 1967, S. 99 f.; *Kessler*, Einzelwirtschaftliche Betrachtung der Nießbrauchsbesteuerung, BB 1985, 1386 (1393 FN 83); *Littmann*, Einkommensgestaltung durch Nießbrauchsbestellung?, Inf. 1967, 1 (6); *Söffing*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, FR 1975, 414 (417 Buchstabe C); FG Düsseldorf v. 9.11.1966, EFG 1967, S. 347 (rkr., betr. dingl. Wohnrecht).

10 BVerfG-Beschluß 1 BvR 114/75 v. 24.2.1978, DStR 1978, 478.

11 BFH v. 11.10.1963, BStBl. III 1963, 564 und v. 4.7.1969, BStBl. II 1969, 724 (betr. Erbbaurecht); v. 7.12.1977, BStBl. II 1978, 355 (betr. ausschließliche Lizenz); v. 27.6.1978, BStBl. II 1979, 332 (betr. Nießbrauch).

Verdoppelung des Inhalts des Eigentumsrechts entstehen. „Das Tochterrecht entsteht aus dem Mutterrecht nicht wie die Parzelle aus dem Grundstück, sondern wie die Frucht aus der Muttersache.“<sup>12</sup> Durch die Begründung des Nutzungsrechts wird dem Eigentümer die Nutzungsbefugnis nicht genommen. Vielmehr wird in der Hand des Nutzungsberechtigten eine weitere Nutzungsbefugnis neu begründet. Die Herrschaftsmacht des Eigentümers ruht insoweit, als er die Nutzung durch den anderen dulden muß. Zivilrechtlich ist die Duldungstheorie nur auf dingliche Nutzungsverhältnisse anwendbar. Bei obligatorischer Überlassung ist der Eigentümer nämlich nicht nur zur Duldung der Fremdnutzung verpflichtet. Vielmehr muß er die Nutzungen aktiv gewähren.

Da die Duldungstheorie nur auf dingliche Nutzungsverhältnisse anwendbar ist, kann auch sie als Begründung für eine unterschiedliche Behandlung dinglicher und obligatorischer Nutzungsverhältnisse herangezogen werden, nach dem Motto: es ist eben ein Unterschied, ob jemand die Nutzung seines Eigentums passiv dulden oder aktiv gewähren muß. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird man diese Unterscheidung für nicht gerechtfertigt halten.

Steuerrechtlich folgt aus der Duldungstheorie, daß das Wirtschaftsgut „Nutzungsrecht“ bei der Einräumung nicht vom Eigentümer auf den Nutzungsberechtigten übertragen wird, sondern beim Nutzungsberechtigten originär entsteht, weshalb man auch von einer Herstellungstheorie sprechen kann. Diese Ansicht vertritt z. B. Costede<sup>13</sup>: „Wenn der Eigentümer an seinem Grundstück unentgeltlich einen Nießbrauch bestellt oder ein anderes Nutzungsrecht ohne Gegenleistung begründet, verschenkt er kein Wirtschaftsgut, das er schon in Händen hatte. Vielmehr entsteht in der Hand des Beschenkten ein neues Wirtschaftsgut.“ Auch der BFH<sup>14</sup> beruft sich gelegentlich auf die Duldungstheorie: „Der Vorbehalt des Nießbrauchs hat nicht zur Folge, daß nur ein Teil der ideellen Grundstückshälfte aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist... Das Eigentum und der Nießbrauch sind auch nicht teilweise identisch. Das Nießbrauchrecht ist vielmehr mit der Bestellung neu entstanden..., und zwar im privaten Vermögensbereich des...“ Vorbehaltsnießbrauchers.

## 2. Stellungnahme

Die Herstellungstheorie führt zu Ergebnissen, die mit der Rechtsprechung zur Einlage unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte nicht vereinbar sind. Würde man die Herstellungstheorie konsequent anwenden,

dürfte das Nutzungsrecht nicht bilanziert werden. Nach der Rechtsprechung<sup>15</sup> sind die Herstellungskosten eines ohne Aufwendungen originär erworbenen Wirtschaftsgutes null. Die Ansicht, daß immer dort, wo es keinen realen Aufwand gegeben hat, „hypothetische Kosten“ herangezogen werden müssen, wird – soweit ersichtlich – nur von Costede<sup>16</sup> vertreten. Ein unentgeltlich originär erworbenes Nutzungsrecht hätte somit nach h. M. keine Herstellungskosten. Geht man mit dem BFH<sup>17</sup> davon aus, daß unentgeltlich eingeräumte Nutzungsrechte trotz des Aktivierungsverbotes für originär erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG) in ein Betriebsvermögen eingelegt werden können, was im Schrifttum<sup>18</sup> bezweifelt wird, wäre die Einlage innerhalb der ersten drei Jahre nach Einräumung des Nutzungsrechts mit null zu bewerten; denn nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG kommen während der ersten drei Jahre nur die Herstellungskosten als Einlagewert in Betracht und diese wären null. Erst drei Jahre nach Einräumung des Nutzungsrechts könnte die Einlage mit dem über den Herstellungskosten liegenden Teilwert bewertet werden.

Auch für die Frage der Behandlung entgeltlicher Nutzungsüberlassungen führt die Herstellungstheorie zu Ergebnissen, die mit der Rechtslage nicht vereinbar sind. Im Privatbereich gilt das Aktivierungsverbot für originär erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter<sup>19</sup> naturgemäß nicht. Die Herstellungskosten für ein Nutzungsrecht (= Nutzungsentgelt) müßten daher „aktiviert“ und abgeschrieben werden. Dagegen hat der BFH<sup>20</sup> entschieden, daß Pachtvorauszahlungen im Abflußzeitpunkt als Werbungskosten abgezogen werden können. Sollte für ein vorausbezahltes Nießbrauchentgelt oder eine Erbbauzinsvorauszahlung etwas anderes gelten? M. E. ist auch die Herstellungstheorie für einkommensteuerliche Zwecke unbrauchbar.

## III. Eigener Lösungsvorschlag

### A. Tatbestand der Nutzungsüberlassung

Der Tatbestand der Nutzungsüberlassung ist erfüllt, wenn ein Wirtschaftsgut zeitweise einem anderen zur Nutzung überlassen wird. Die Nutzungsüberlassung ist vom Tatbestand der Veräußerung abzugrenzen<sup>21</sup>. Eine Veräußerung im steuerlichen Sinne liegt vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum<sup>22</sup> auf den Nutzen den übergeht. Die Abgrenzung beider Tatbestände ist deshalb von erheblicher Bedeutung, weil Veräußerungsvorgänge anders als Nutzungsüberlassungen

12 Hirsch, Die Übertragung der Rechtsausübung, 1. Teil, Berlin 1910, 212.

13 Costede, Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung – betrachtet am Beispiel von Nutzungsrechten an Grundbesitz, StuW 1986, 44 (45).

14 BFH v. 2.8.1983, BStBl. II 1983, 735.

15 BFH v. 14.2.1978, BStBl. II 1978, 343 (betr. im eigenen Grundstück entdeckten Bodenschatz).

16 Vgl. Costede, Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung, StuW 1986, 44 (46).

17 BFH v. 22.1.1980, BStBl. II 1980, 244 (246 Tz. bb).

18 Vgl. Knobbe-Keuk, Die steuerliche Behandlung von Nut-

zungsrechten, StuW 1979, 305 (311); Plückerbaum, Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Einlage in ein Betriebsvermögen, FR 1978, 554 f.; Trzaskalik, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126 (133 FN 45).

19 § 5 Abs. 2 EStG.

20 BFH v. 11.10.1983, BStBl. II 1984, 267 (269).

21 Dazu ausführlich Verf., Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 128 ff.

22 § 39 AO.

steuerlich begünstigt werden<sup>23</sup>. Daher ist es eigentlich völlig unverständlich, weshalb im Schrifttum immer noch die Ansicht vorherrscht, die Rechtsfolgen einer Nutzungsüberlassung könnten aus den Rechtsfolgen von Veräußerungsvorgängen abgeleitet werden.

Für die Erfüllung des Tatbestands der Nutzungsüberlassung kommt es nach dem Wortlaut des Gesetzes<sup>24</sup> nicht darauf an, ob die Nutzungsmöglichkeit auf einer gesicherten Rechtsposition beruht. Entscheidend ist allein die tatsächliche Nutzung eines fremden Wirtschaftsgutes. Die zivilrechtliche Form der Überlassung ist völlig nebensächlich. Eine reine Gefälligkeitsüberlassung kann ebenso wie eine vorübergehende Eigentumsübertragung<sup>25</sup> den steuerlichen Tatbestand der Nutzungsüberlassung erfüllen. Auch der I. Senat des BFH<sup>26</sup> beurteilt das Abstellen auf eine gesicherte Rechtsposition neuerdings skeptisch. Anhaltspunkte, die eine unterschiedliche Behandlung dinglicher und obligatorischer Nutzungsüberlassungen rechtfertigen könnten, lassen sich aus dem Gesetz nicht ableiten.

## B. Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung

Da das Einkommensteuergesetz Rechtsfolgen unmittelbar an die Erfüllung des Tatbestandes der Nutzungsüberlassung knüpft, können die Rechtsfolgen nicht davon abhängen, ob das Nutzungsrecht

- (1) zugewendet,
- (2) anlässlich einer Vermögensübertragung vom bisherigen Eigentümer sich selbst vorbehalten oder
- (3) nach einer Übertragung von Todes wegen vom Erben einem Vermächtnisnehmer eingeräumt worden ist
- (4) und ob es dinglich abgesichert oder bloß obligatorischer Natur ist.

Die unterschiedlichen Begleitumstände der Nutzungsrechtseinräumung sind ebenso bedeutungslos wie die zivilrechtliche Ausgestaltung des Überlassungsvertrages als dingliches oder obligatorisches Dauerrechtsverhältnis. Insoweit unterscheidet sich der Lösungsvorschlag noch von der augenblicklichen Rechtslage. Das gilt insbesondere für die Frage der AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung<sup>27</sup>.

### 1. Einräumung des Nutzungsrechts

Die Einräumung eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechts ist m. E. weder als derivativer

noch als originärer Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsgutes, sondern einfach als Beginn der Nutzungsüberlassung zu werten. Da die Rechte und Pflichten aus einem Nutzungsverhältnis keine (positiven bzw. negativen) Wirtschaftsgüter sind, muß zu Beginn eines Nutzungsverhältnisses insbesondere nichts bilanziert werden. Lediglich Vorauszahlungen, Erfüllungsrückstände und drohende Verluste aus einem Nutzungsverhältnis schlagen sich in der Bilanz nieder.

Einkommensteuerliche Konsequenzen löst die Einräumung eines Nutzungsrechts allenfalls beim Überlassen im Hinblick auf die Zuordnung des überlassenen Wirtschaftsgutes zum Betriebs- oder Privatvermögen aus. Bei der unentgeltlichen Überlassung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes stellt sich die Frage, ob die Nutzungsänderung zur Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen führt<sup>28</sup>. Handelt es sich um eine Nutzungsüberlassung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft, ist zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers wird.

### 2. Behandlung des Nutzungsentgelts

Das Nutzungsentgelt ist Entgelt pro rata temporis der Überlassung, nicht Anschaffungspreis oder Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht<sup>29</sup>. Es wird daher grundsätzlich im Zubzw. Abflußzeitpunkt als Einnahme bzw. Ausgabe erfaßt, und zwar unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig wiederkehrende oder einmalige<sup>30</sup> Zahlungen handelt<sup>31</sup>.

Nach dem Gesetz ist die periodengerechte Zuordnung vorausbezahlter Nutzungsentgelte nur bei bilanzieller Gewinnermittlung erforderlich. Sie erfolgt durch Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten. Im Hinblick auf den Wortlaut des § 5 Abs. 4 EStG ist derzeit umstritten, ob ein Rechnungsabgrenzungsposten auch dann gebildet werden darf, wenn der Vorauszahlungszeitraum weder kalendermäßig bestimmt noch rechnerisch bestimmbar ist, sondern nur geschätzt werden kann. Der IV. Senat<sup>32</sup> hat sich auch in diesem Fall für eine Periodisierung durch Rechnungsabgrenzungsposten entschieden. Die Finanzverwaltung<sup>33</sup> wendet das Urteil bisher nicht an. Das bedeutet, daß Vorauszahlungen für einen von vornherein nicht begrenzten Überlassungszeitraum sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden können. M. E. sollten alle voraus-

23 Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist – mit zwei Ausnahmen – steuerfrei. Nutzungsentgelte sind dagegen immer steuerpflichtig. Für Veräußerungsgewinne gibt es Freibeträge (§ 16 Abs. 4 EStG), Tarifvergünstigungen (§ 34 Abs. 1 EStG), Steuerstundungsmöglichkeiten (§ 6b EStG).

24 § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG: „Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind ... die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat ...“. § 21 Abs. 2 EStG: „Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört auch der Nutzungswert ... einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung ...“.

25 BFH v. 30. 10. 1967, BStBl. II 1968, 30 (betr. Übereignung eines Quellgrundstücks für die Dauer der Quellnutzung); v. 5. 10. 1973, BStBl. II 1974, 130 (betr. Übereignung einer Kiesgrube für die Dauer der Kiesausbeute).

26 Vorlagebeschluß v. 20. 8. 1986, BStBl. II 1987, 65 (71 Tz. 4b).

27 Vgl. dazu *Verf.*, Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip, BB 1986, 986 (1988 f.).

28 Für Entnahme: *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 883 ff.; gegen Entnahme: *Schmidt*, L., Anmerkung zum BFH-Urteil VIII R 71/81 vom 30. 7. 1985, FR 1985, 620 (Tz. 2); BFH v. 5. 7. 1984, BStBl. II 1986, 322; v. 30. 7. 1985, BStBl. II 1986, 327.

29 BFH v. 11. 10. 1983, BStBl. II 1984, 267.

30 BFH v. 11. 10. 1983, BStBl. II 1984, 267; Verfügung der OFD Münster v. 10. 7. 1984, DStZ/E 1984, 259.

31 Ausnahme: § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG.

32 BFH v. 24. 3. 1982, BStBl. II 1982, 643; ebenso v. 17. 10. 1968, BStBl. II 1969, 180.

33 BMF-Schreiben v. 12. 10. 1982, BStBl. I 1982, 810.

bezahlten Nutzungsentgelte bilanziell nach den gleichen Grundsätzen behandelt, d. h. periodisiert werden<sup>34</sup>.

Aus dogmatischen Gründen ist es wichtig festzuhalten, daß Vorleistungen nicht durch Aktivierung und Abschreibung eines Wirtschaftsgutes, sondern durch Bildung und allmähliche Auflösung eines Rechnungsabgrenzungspostens periodisiert werden, obwohl die Gewinnauswirkung natürlich dieselbe ist. Das Vorhandensein einer eigenständigen Regelung für die Behandlung vorausbezahlter Nutzungsentgelte stützt die Auffassung, daß Nutzungsrechte nicht zum Kreis der potentiellen Wirtschaftsgüter gehören<sup>35</sup>. Daher entbehrt die Auffassung der Finanzverwaltung<sup>36</sup>, wonach ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu aktivieren und abzuschreiben ist, einer Rechtsgrundlage.

### 3. Nutzungsentnahme und Nutzungseinlage

Nutzungen sind Gebrauchs- und sonstige Vorteile, die durch Nutzung eigener oder fremder Wirtschaftsgüter gezogen werden. Sie sind keine Wirtschaftsgüter, wenngleich sich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auch das Gegenteil ableiten ließe<sup>37</sup>. M. E. wird der Wirtschaftsgutbegriff in § 4 Abs. 1 EStG jedoch in einem – zumindest aus heutiger Sicht – unüblichen Sinne verwendet. Entnahmen und Einlagen sind ihrem Zweck nach keine Wirtschaftsgüter, sondern beim Vermögensvergleich anzusetzende Korrekturposten für Barbeträge und andere Wirtschaftsgüter sowie Nutzungen und Leistungen, die dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt bzw. entzogen wurden<sup>38</sup>. Diese Ansicht vertritt nunmehr auch der I. Senat des BFH<sup>39</sup>.

Der Teilwert entnommener Nutzungen entspricht nach neuer Rechtsprechung<sup>40</sup> stets den im Einzelfall durch die Nutzung tatsächlich entstandenen Kosten. Der Ansatz von Marktpreisen kommt – anders als bei der Entnahme „echter“ Wirtschaftsgüter – nicht mehr<sup>41</sup> in Betracht. Für die Entnahmefähigkeit der Nutzungen spielt es keine Rolle, ob das genutzte Wirtschaftsgut dem Eigentümer oder einem Dritten gehört.

*Beispiel:* Unabhängig davon, ob der Betriebsinhaber einen eigenen, zum Betriebsvermögen gehörenden PKW oder ein im Rahmen des Betriebes angemietetes Fahrzeug für private Zwecke verwendet, sind die anteiligen Kosten im Wege der Nutzungsentnahme aus der Gewinnermittlung zu eliminieren.

Auch eingelegte Nutzungen sind mit den Kosten zu bewerten<sup>42</sup>. Unbestritten dürfte sein, daß Nutzungseinlagen nicht nur bei der Nutzung eigener Wirtschaftsgüter, sondern auch im Falle der Nutzung fremder Wirtschaftsgüter zulässig sind.

*Beispiel:* Unabhängig davon, ob der Betriebsinhaber einen eigenen, zu seinem Privatvermögen gehörenden PKW oder einen privat gemieteten Wagen für betriebliche Zwecke verwendet, dürfen die anteiligen Kosten im Wege der Nutzungseinlage gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Umstritten ist derzeit noch, ob neben den vom Betriebsinhaber selbst getragenen Aufwendungen auch die von einem Dritten getragenen Kosten (Drittaufwand) bei der Bewertung der Nutzungseinlage berücksichtigt werden dürfen.

*Beispiele:*

- (1) Der Vater überläßt seinem Sohn einen PKW unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung. Folgt man dem Urteil des Finanzgerichts Saarland<sup>43</sup>, wird man davon ausgehen dürfen, daß der Sohn die vom Vater getragenen laufenden Ausgaben im Wege der Nutzungseinlage berücksichtigen kann.
- (2) Der Vater nimmt ein Darlehen auf, um den Darlehensbetrag seinem Sohn zur Finanzierung von Betriebserweiterungen unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Folgt man dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg<sup>44</sup>, wird man davon ausgehen dürfen, daß die vom Vater getragenen Zinsaufwendungen beim Sohn im Wege der Nutzungseinlage Berücksichtigung finden. Auch die Finanzverwaltung<sup>45</sup> müßte die Nutzungseinlage in diesem Fall anerkennen.

Über die Berücksichtigung der laufenden, von einem Dritten getragenen Aufwendungen hinaus wird im Schrifttum<sup>46</sup> gefordert, beim unentgeltlich Nutzungsberechtigten auch die periodisierten Ausgaben (AfA) gewinnmindernd zu erfassen. Der Nutzungsberechtigte soll genau die Abschreibungen im Wege der

34 Im Ergebnis gl. A.: *Federmann*, Zeitbestimmtheit bei transitorischer Rechnungsabgrenzung in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1984, 246 (251); *Rose*, Die Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StbJb. 1983/84, S. 141 (158); ablehnend: *Bordewin*, Rechnungsabgrenzung: Wohin geht die Entwicklung?, DStZ 1982, 463 (465); *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG Anm. 1926; *Mathiak*, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 74 ff.

35 In diesem Sinne *Trzaskalik*, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126 (129 f.).

36 BMF-Schreiben v. 15. 11. 1984, BStBl. I 1984, 561 Tz. 28.

37 So unterscheidet z. B. *Ley* (DStR 1986, 23 f.) Nutzungen mit und ohne Wirtschaftsgutqualität. Von „schlichten Nutzungen“ spricht *Döllerer*, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986, 1857 (1861).

38 Gl. A. wohl auch *Tipke*, Steuerrecht, 10. Aufl., Köln 1985, S. 234: „§ 4 I 2 EStG definiert mangelhaft. Zu unterscheiden ist zwischen Substanzentnahmen (Entnahmen von Wirtschaftsgütern) und Kostenkorrekturentnahmen, die erforderlich sind, wenn der Betrieb Nutzungen oder Leistungen für betriebsfremde Zwecke abgibt.“

39 Vorlagebeschluß v. 20. 8. 1986, BStBl. II 1987, 65 (71 Tz. 4b).

40 BFH v. 30. 10. 1984, BStBl. II 1985, 610 (613); v. 16. 7. 1985, BFH/NV 1985, S. 78.

41 Für Wohnungs-Nutzungen noch anders BFH v. 29. 11. 1960, BStBl. III 1961, 183; v. 23. 3. 1961, HFR 1961, S. 198.

42 Vgl. dazu ausführlich *Verf.*, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986, 18 (19 f.).

43 FG Saarland v. 19. 6. 1970, EFG 1970, S. 493 (rkr.).

44 FG Hamburg v. 19. 2. 1973, EFG 1973, S. 324 (bestätigt durch BFH v. 14. 2. 1975 VI R 22/73 n.v.).

45 Abschn. 36a Abs. 2 Satz 6 KStR.

46 Vgl. *Beck*, Die teilweise berufliche Nutzung eines Hauses durch einen von mehreren Miteigentümern, FR 1978, 281 (284); *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 433; *Bordewin*, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter?, DStZ 1986, 55 (60); *ders.*, Verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften, NWB 1987 F. 3 S. 6389 (6394 ff.); *Drenseck*, Urteilsanmerkung, FR 1981, 150 f.; *Kramer*, Die bilanzsteuerliche Behandlung der gemischten Nutzung von Wirtschaftsgütern, DStR 1979, 363 (371); *ders.*, Nutzungseinlagen bei Verwandtengrundstücken, DB 1981, 1584 f.; *Schmidt, L.*, Urteilsanmerkung, FR 1980, 199 f.; *ders.*, 5. Aufl. 1986, § 4 EStG Anm. 51 b/cc, 59 „Nutzung“ c/bb, § 7 EStG Anm. 3e; *Wismeth*, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 63 ff.;

Nutzungseinlage berücksichtigen dürfen, die der Eigentümer geltend machen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftserzielung eingesetzt hätte.

Der VIII. Senat<sup>47</sup> des BFH hat dies bisher abgelehnt. Praktische Auswirkungen hat seine Weigerung, die Nutzungseinlage anzuerkennen, jedoch nicht; denn die Finanzverwaltung<sup>48</sup> hat sich der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH<sup>49</sup> angeschlossen, die im Ergebnis auf eine Anerkennung der Nutzungseinlage hinausläuft. In der Argumentation stützt sich allerdings auch der IV. Senat noch auf die Vorstellung von der Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungsrechte, d.h. Gegenstand der Einlage sollen nicht die Nutzungen, sondern das unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgut Nutzungsrecht sein. Um dennoch zu dem gewünschten Ergebnis der bloßen Überleitung der Abschreibungsberechtigung auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten ohne Schaffung neuen Aufwandspotentials zu kommen, bedurfte es allerdings eines „Tricks“: Unter Verstoß gegen den Wortlaut des Gesetzes mußte der IV. Senat die Teilwertdefinition „modifizieren“<sup>50</sup>. Eine Anerkennung der Nutzungseinlage würde diese und andere Ungereimtheiten in der Argumentation beseitigen, ohne an der augenblicklichen Rechtslage im Ergebnis etwas zu ändern.

Die Tatsache, daß es für die Bewertung eingelegter und entnommener Nutzungen eigenständige Grundsätze gibt, die sich von den Vorschriften zur Einlage und Entnahme „echter“ Wirtschaftsgüter deutlich abheben, ist m.E. ein weiteres Indiz für die fehlende Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten.

#### 4. Vorzeitige Beendigung der Nutzungsüberlassung

##### 4.1 Unentgeltlicher Verzicht

Da ein Wirtschaftsgut Nutzungsrecht, dessen Anschaffungskosten von denen des Eigentümers abgespalten oder durch Einlage zum Teilwert geschaffen wurden, nicht existiert, ergeben sich weder durch den Tod des Nutzungsberechtigten noch durch einen freiwilligen unentgeltlichen Verzicht irgendwelche einkommensteuerlichen<sup>51</sup> Folgen, sofern es sich um ein unentgeltlich eingeräumtes Nutzungsrecht handelt. Beim unentgeltlichen Verzicht auf ein entgeltlich einge-

räumtes Nutzungsrecht kann sich die Frage stellen, wie ein aktiver bzw. passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln ist. Der BFH<sup>52</sup> hat diese Frage bereits entschieden. Bei der vorzeitigen Tilgung eines Darlehens ist der für das Disagio gebildete aktive Rechnungsabgrenzungsposten sofort aufwandswirksam aufzulösen.

##### 4.2 Entgeltlicher Verzicht

###### 4.2.1 Behandlung beim Eigentümer

Die Abstandszahlungen sind unter dem Gesichtspunkt der Auflösung eines belastenden Vertrages zu beurteilen. Ebenso wie Abfindungen an lästige Gesellschafter oder Arbeitnehmer sind auch Zahlungen an Nutzungsberechtigte sofort abzugsfähig, wenn die Vertragsaufhebung durch die Einkunftserzielung des Eigentümers veranlaßt ist. Ein solcher Veranlassungszusammenhang ist immer dann gegeben, wenn es sich um die Beendigung eines entgeltlichen Nutzungsverhältnisses handelt<sup>53</sup>. Der Ablösungsvorgang ist als letzter Akt der Einkunftserzielung des Eigentümers zu betrachten. Die Ablösungszahlung ist deshalb abzugsfähig. Es spielt keine Rolle, ob der Eigentümer das Wirtschaftsgut anschließend wieder zur Einkunftserzielung verwendet. Auch wenn dies nicht der Fall sein sollte, können die Abstandszahlungen noch als Betriebsausgaben<sup>54</sup> bzw. Werbungskosten<sup>55</sup> abgezogen werden. Umstritten ist, ob auch Abstandszahlungen an unentgeltlich Nutzungsberechtigte durch die Einkunftserzielung des Eigentümers veranlaßt sein können. Wegen der Unentgeltlichkeit der Überlassung kann der Ablösungsvorgang nicht als letzter Akt der Einkunftserzielung betrachtet werden. Die Finanzverwaltung<sup>56</sup> will solche Abstandszahlungen als unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG fallende Zuwendungen behandeln<sup>57</sup>. Dagegen wird im Schrifttum<sup>58</sup> die Auffassung vertreten, daß vorab entstandene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen, wenn die Ablösung im Hinblick auf eine zukünftige Verwendung zur Einkunftserzielung durch den Eigentümer erfolgt. Es bleibt jedoch festzuhalten, daß der Meinungsstreit nur um die Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen geht. Von der Aktivierung eines (zurück)erworbenen Nutzungsrechts ist

Zimmermann/Neufang, Die steuerliche Behandlung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Inf. 1982, 677 (679). Für den Fall, daß der unentgeltlich Nutzungsberechtigte keine gesicherte Rechtsposition innehat, auch Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, S. 45 ff.

47 BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. II 1980, 244.

48 BMF-Schreiben v. 10. 7. 1984, BStBl. I 1984, 460.

49 BFH v. 8. 12. 1983, BStBl. II 1984, 202.

50 BFH v. 20. 11. 1980, BStBl. II 1981, 68.

51 Zur Erbschaftsteuer vgl. Troll, Ende eines Nießbrauchs bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, BB 1985, 2099 ff.

52 BFH v. 13. 3. 1974, BStBl. II 1974, 359; v. 12. 7. 1984, BStBl. II 1984, 713.

53 BMF-Schreiben v. 15. 11. 1984, BStBl. I 1984, 561 Tz. 34 (Nießbraucherlaß). Die Finanzverwaltung spricht allerdings nicht von Werbungskosten, sondern von negativen Einnahmen des Eigentümers. Diese Terminologie ist m.E. veraltet.

54 BFH v. 6. 5. 1982, BStBl. II 1982, 691.

55 BFH v. 25. 7. 1972, BStBl. II 1972, 880; v. 25. 2. 1975, BStBl. II 1975, 730; FG Saarland v. 9. 8. 1985, EFG 1985, S. 550 (rkr.).

56 BMF-Schreiben v. 15. 11. 1984, BStBl. 1984 I, 561 Tz. 25, 46, 51 (Nießbraucherlaß).

57 Zustimmung Meyer, Die einkommensteuerliche Behandlung der Ablösung von Nießbrauchsrechten, DB 1984, 2214 (2216 ff.); Seithel, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte, 3. Aufl., Heidelberg 1985, S. 23; Stuhmann, Nießbrauch: Einkommensteuerrechtliche Behandlung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1984, 3 (7).

58 Vgl. Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 889; Brandenburg, Nießbrauch an Privatgrundstücken, Betriebsgrundstücken und Kapitalvermögen, 2. Aufl., Herne/Berlin 1985, Tz. 117; Littmann/Conradi, 14. Aufl. 1985, § 12 EStG Anm. 173; Stephan, Der zweite Nießbraucherlaß, DB 1985 Beilage 3, S. 10.



zutreffenderweise nicht mehr die Rede. Ein anders lautender, noch auf der dynamischen Bilanzauffassung beruhender Beschluß des Großen Senats des BFH<sup>59</sup> ist überholt.

#### 4.2.2 Behandlung beim Nutzungsberechtigten

Die Frage der Steuerbarkeit von Abstandszahlungen an (entgeltlich oder unentgeltlich) Nutzungsberechtigte ist m. E. danach zu beantworten, ob das überlassene Wirtschaftsgut vom Nutzungsberechtigten zur Einkunftserzielung genutzt wurde oder nicht. Die Abfindung ist in der Einkunftsart zu erfassen, in der das Wirtschaftsgut genutzt wurde. Es handelt sich um eine Entschädigung für entgehende steuerbare Einnahmen, die nach dem § 24 Nr. 1 EStG zugrundeliegenden allgemeinen Rechtsgedanken (Surrogationsprinzip) als Ersatzeinnahme ebenfalls steuerbar ist. Nach dem Surrogationsprinzip sind Abfindungen an Mieter für die Aufgabe ihrer Privatwohnung nicht steuerbar<sup>60</sup>, während Zahlungen an einen Mieter, der untervermietet hat, der Besteuerung unterliegen<sup>61</sup>. Dieses Ergebnis stimmt mit der neueren Rechtsprechung überein. Nach der Übertragungstheorie müßten Abfindungen im Privatbereich dagegen stets steuerfrei sein, auch wenn das genutzte Wirtschaftsgut untervermietet wurde.

#### 5. Entgeltlicher Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis

Nach ständiger Rechtsprechung<sup>62</sup> ist der Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis gegen Zahlung einer Ablösesumme an den bisherigen Nutzungsberechtigten als Veräußerung eines immateriellen Wirtschaftsgutes zu behandeln. Der Erwerber kann also seine Aufwendungen nur im Wege der AfA auf das erworbene Wirtschaftsgut einkünftermindernd geltend machen. Bei dem Wirtschaftsgut handelt es sich um eine Gewinnchance. Für die Gewinnchancen aus einem Nutzungsverhältnis gelten die gleichen Grundsätze wie für Gewinnchancen aus anderen Dauerrechtsverhältnissen<sup>63</sup> oder schwebenden Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungsgeschäften.

Durch einen entgeltlichen derivativen Erwerb werden sie als Einzelwirtschaftsgüter konkretisiert<sup>64</sup>.

Es wäre zu überlegen, ob die Rechtsprechung des BFH zur Wirtschaftsguteigenschaft derivativ erworbener Gewinnchancen nicht zugunsten eines Sofortabzugs aller „Eintrittszahlungen“ aufgegeben werden sollte. Immerhin hat der BFH<sup>65</sup> bereits einmal entschieden, daß Abstandszahlungen, die anlässlich des Eintritts in ein zinsgünstiges Darlehensverhältnis gezahlt werden, nicht „aktiviert“ werden müssen. Zweifel an der Wirtschaftsguteigenschaft von Gewinnchancen hat nunmehr auch der IV. Senat des BFH<sup>66</sup> geäußert. Dagegen betrachtet Döllerer<sup>67</sup> die bisherige Rechtsprechung als Beweis für die Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten.

#### IV. Schlußbemerkung

Die Ausführungen sollten deutlich machen, daß die Nutzungsüberlassung ein eigenständiger Grundtatbestand des Einkommensteuerrechts ist, der in fast jeder Hinsicht andere Rechtsfolgen nach sich zieht, als die Grundtatbestände der Anschaffung, Herstellung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern. Jeder Versuch, die Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung aus den übrigen Grundtatbeständen ableiten zu wollen, ist daher zum Scheitern verurteilt. Die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter, ist mit dem geltenden Einkommensteuerrecht nicht in Einklang zu bringen.

Entgegen Trzaskalik<sup>68</sup> läßt sich die Entbehrlichkeit der Wirtschaftsgutvorstellung nicht nur aus den allgemein anerkannten Grundsätzen der einkommensteuerlichen Behandlung von Nutzungsüberlassungen, sondern ohne Schwierigkeiten auch aus dem Wirtschaftsgutbegriff selbst ableiten, ohne in „allgemeines Rasonieren“ zu verfallen.

Im Schrifttum<sup>69</sup> ist die Frage diskutiert worden, ob man (körperliche und unkörperliche) Gegenstände oder die subjektiven Herrschaftsrechte an solchen Gegenständen als Wirtschaftsgüter betrachten soll. Nach h. M. sind nicht die subjektiven Herrschaftsrechte an Gegenständen, sondern die Gegenstände selbst als Wirtschaftsgüter anzusehen. Der BFH<sup>70</sup> hat diese

59 BFH-Beschl. Gr. S. v. 2. 3. 1970, BStBl. II 1970, 382; kritisch hierzu: BFH v. 17. 1. 1978, BStBl. II 1978, 337; v. 24. 10. 1979, BStBl. II 1980, 187.

60 Gegen Steuerbarkeit: RFH v. 11. 7. 1940, RStBl. 1940, 996; BFH v. 6. 7. 1965, HFR 1965, S. 539; FG Köln v. 28. 9. 1982, EFG 1983, S. 289 (Rev. VIII R 256/82); FG Münster v. 13. 3. 1984, EFG 1984, S. 501 (rkr.). Für Steuerbarkeit: BMF-Schr. v. 15. 11. 1984, BStBl. I 1984, 561 Tz. 35, 25; RFH v. 12. 9. 1934, RStBl. 1934, 1135; BFH v. 16. 12. 1966, BStBl. III 1967, 251.

61 BFH v. 28. 4. 1982, BStBl. II 1982, 566.

62 RFH v. 26. 11. 1930, RStBl. 1931, 321 (Schiffschartervertrag); BFH v. 1. 8. 1968, BStBl. II 1969, 66 und v. 18. 7. 1972, BStBl. II 1972, 884 (Lizenzverträge); RFH v. 21. 12. 1938, RStBl. 1939, 283; v. 11. 7. 1940, RStBl. 1940, 996; BFH v. 19. 1. 1961, BStBl. III 1961, 131 und v. 17. 3. 1977, BStBl. II, 1977, 595 (Mietverträge).

63 RFH v. 3. 10. 1934, StuW 1934 II Nr. 730; BFH v. 5. 8. 1970, BStBl. II 1970, 804 (Zeitschriftenabonnements); RFH v. 24. 3. 1942, RStBl. 1942, 724 (Versicherungsverträge);

BFH v. 9. 7. 1958, BStBl. III 1958, 416 (Bewachungsverträge); FG Nürnberg v. 10. 11. 1976, EFG 1977, S. 161 (Konzertabonnements); BFH v. 19. 1. 1960, StRK EStG § 5 R. 220 (Wirtschaftsprüfungsmandate); v. 16. 9. 1970, BStBl. II 1971, 175 (Kundenbeziehungen eines Häute- und Fellhändlers).

64 Vgl. dazu ausführlich Verf., Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 36 ff.

65 BFH v. 2. 8. 1977, BStBl. II 1978, 143.

66 BFH v. 7. 11. 1985, BStBl. II 1986, 176.

67 Vgl. Döllerer, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034 (2039).

68 Vgl. Trzaskalik, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126 (129).

69 Vgl. Mirre, Subjektives Recht und Wirtschaftsgut, StuW 1942 Sp. 545 ff.; Sigloch, Strukturfehler der Steuergesetze, JbFfSt. 1977/78, S. 45 (51).

70 BFH v. 26. 1. 1978, BStBl. II 1978, 299.

Sichtweise erst kürzlich ausdrücklich bestätigt: Steht eine Sache im Alleineigentum eines Kaufmanns, ist nicht das Eigentum als umfassendes dingliches Vollrecht, sondern die Sache zu bilanzieren; das Recht bildet lediglich den zureichenden Grund für die Aufnahme der Sache in die Bilanz.

Wenn man sich wie der BFH für die Wirtschaftsguteigenschaft von (körperlichen und unkörperlichen) Gegenständen entscheidet, können daneben nicht gleichzeitig auch noch die Herrschaftsrechte an diesen Gegenständen als Wirtschaftsgüter angesehen werden; denn es fehlt ihnen am Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit. Zwar ließe sich dem Eigentum ebenso wie einem Nutzungsrecht ein in Mark und Pfennig ausgedrückter Wert zumessen. Die Zurechenbarkeit irgendeines Wertes genügt jedoch nicht. Es muß sich um einen eigenständigen, von den wertbil-

denden Eigenschaften anderer Wirtschaftsgüter unabhängigen Wert handeln. Einen solch eigenständigen Wert besitzt jedoch weder das Eigentum noch ein Nutzungsrecht. Der Wert dieser Rechte kann kein anderer sein als der volle bzw. (zeit)anteilige Wert der Wirtschaftsgüter, auf die sich die Rechte beziehen. Jede Verbesserung oder Verschlechterung des genutzten Wirtschaftsgutes verändert den Wert des Nutzungsrechts; mit dem Untergang des Nutzungsgegenstandes geht auch das Nutzungsrecht unter<sup>71</sup>.

Ebensowenig wie das Recht, ein Wirtschaftsgut zeitweise nutzen zu dürfen, selbst ein Wirtschaftsgut ist, stellt die Verpflichtung des Überlassers, die Nutzung durch einen anderen zu dulden, eine wirtschaftliche Last dar<sup>72</sup>. Diese Auffassung wird erstaunlicherweise sogar von Vertretern der Wirtschaftsgutvorstellung<sup>73</sup> geteilt.

71 Für Mineralgewinnungsrechte *Verf.*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 176 f.; für Nutzungsrechte allgemein vgl. *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 136 f.

72 BFH v. 26. 2. 1976, BStBl. II 1976, 378.

73 Vgl. *Döllerer*, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034 ff.; *Fendt*, Nießbrauch in betriebs-

wirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht, Diss. Würzburg 1966, S. 52 ff.; *Stockinger*, Einkommensteuerliche und bilanzielle Behandlung des Nießbrauchs an einzelnen Wirtschaftsgütern des Privat- und Betriebsvermögens, Diss. München 1978, S. 265; a. A. *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG Anm. 392 ff.; *Schmidt, L.*, § 6 EStG Anm. 27 „dingliche Lasten“.